

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 50/9-10(573-574), 193-202

2005

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

**Uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 11 kwietnia 2005 r., sygn. akt I OPS 1/05**

Zagadnienie prawne:

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198) nie ma zastosowania do spółdzielni mieszkaniowych.

Z uzasadnienia uchwały:

Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznając skargę kasacyjną wniesioną przez (...) Spółdzielnię Mieszkaniową „R.” od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 27 lutego 2004 r. przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości wyrażone w pytaniu, „czy przepis art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198) ma zastosowanie do spółdzielni mieszkaniowych”.

Przedstawione Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu zagadnienie prawne wyłoniło się na tle następującego stanu faktycznego i prawnego sprawy.

Wyrokiem z 27 lutego 2004 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu skargi Haliny K. na bezczynność (...) Spółdzielni Mieszkaniowej „R.” w przedmiocie udzielenia informacji, zobowiązał tę Spółdzielnię do rozpatrzenia wniosku skarżącej z 6 października 2003 r. o udostępnienie kopii uchwały Zebrania Przedstawicieli z 27 czerwca 2003 r. w sprawie podwyżki opłat oraz odrzucił skargę w zakresie wniosków z 19 maja 2003 r. i 12 sierpnia 2003 r. w sprawie kalkulacji kosztów mieszkania skarżącej wraz ze szczegółowym rozliczeniem oraz w zakresie nieudostępnienia składu Rady Nadzorczej i umorzył postępowanie w pozostałym zakresie.

Z uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wynika, że Sąd przyjął, iż spółdzielnie mieszkaniowe należą do kręgu podmiotów zobowiązanych do udzielania

informacji publicznych na podstawie ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198), gdyż zdaniem Sądu spółdzielnie mieszkaniowe są jednostkami organizacyjnymi, które wykonują zadania publiczne lub dysponują majątkiem publicznym. Reprezentują one bowiem nie tylko swoich członków i nie stanowią typowych spółdzielni nastawionych wyłącznie na działalność gospodarczą w celu osiągnięcia zysku, ale mają na celu zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych społeczeństwa. Działania te mieszczą się w szeroko pojętych zadaniach publicznych, gdyż zgodnie z art. 75 Konstytucji RP władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, w szczególności przeciwdziałając bezdomności, wspierając rozwój budownictwa socjalnego oraz popierając działania obywateli zmierzające do uzyskania własnego mieszkania. Z tego powodu spółdzielnie mieszkaniowe korzystają w szerokim stopniu z pomocy państwa i pomocy jednostek samorządu terytorialnego m.in. w postaci uzyskiwania terenów pod budownictwo. Państwo również udziela pomocy w spłacie niektórych kredytów mieszkaniowych na podstawie ustawy z 30 listopada 1995 r. o pomocy państwa w spłacie niektórych kredytów mieszkaniowych, udzielaniu premii gwarancyjnych oraz refundacji bankom wypłacanych premii gwarancyjnych (Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1115). Państwo obejmuje także poręczeniem spłaty niektórych kredytów mieszkaniowych, zgodnie z ustawą z 29 listopada 2000 r. o objęciu poręczeniami Skarbu Państwa spłaty niektórych kredytów mieszkaniowych (Dz.U. Nr 122, poz. 1310 ze zm.), a nadto popiera niektóre formy budownictwa mieszkaniowego (ustawa z 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego, Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1070 ze zm.). Na podstawie tej ostatniej ustawy utworzono m.in. Krajowy Fundusz Mieszkaniowy, służący realizacji zadań wynikających z polityki państwa w zakresie gospodarki mieszkaniowej oraz rozwoju budownictwa mieszkaniowego, a jego środki mogą być przeznaczone na pośrednie formy pomocy spółdzielniom mieszkaniowym na przedsięwzięcia inwestycyjno-budowlane, mające na celu budowę lokali mieszkaniowych na wynajem. Państwo wspiera też spółdzielcze budownictwo mieszkaniowe poprzez różnorodne formy kredytowania oraz ulgi podatkowe związane z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych. Z tych też względów Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że spółdzielnie mieszkaniowe to podmioty objęte „obowiązkiem informacyjnym” na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

W odpowiedzi na skargę, jak i w skardze kasacyjnej (...) Spółdzielnia Mieszkaniowa „R.” podniosła, że skargi Haliny K. nie dotyczyły spraw z zakresu zadań publicznie finansowanych ze środków Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego, a tylko dotyczyły kwestii związanych z działalnością statutową, organizacyjną i eksploatacyjną spółdzielni mieszkaniowej. Obowiązek załatwiania wniosków członków spółdzielni i udzielania informacji wynika wprost z Prawa spółdzielczego, ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych i statutu (...) Spółdzielni Mieszkaniowej „R.”. Przepisy ustawy z 12 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej nie mogą, stosownie do art. 1 ust. 2 tej ustawy, naruszać innych ustaw określających odmiennie zasady i tryb dostępu do informacji. Skarżąca Spółdzielnia nie zgadza się ze stanowiskiem Sądu, w którym przerzuca się na spółdzielnie mieszkaniowe konstytucyjny obowiązek Państwa wobec obywateli w zakresie zaspokajania potrzeb mieszkaniowych, zapobiegania bezdomności i wspierania budownictwa mieszkaniowego (art. 75 Konstytucji RP). Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, spółdzielnie mają na celu zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych jej członków oraz ich rodzin. Członkowie ponoszą w pełni koszt budowy lokali mieszkalnych, w tym koszty nabycia grun-

tów według cen rynkowych. Natomiast formy pomocy państwa mają na celu zniwelowanie skutków ekonomicznych prowadzonej od dziesiątków lat wadliwej polityki mieszkaniowej. Spółdzielnie nie podejmują czynności z zakresu administracji publicznej, ponieważ nie są jednostkami organizacyjnymi wykonującymi zadania publiczne lub dysponującymi majątkiem publicznym w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawiającego zagadnienie prawne rozpoznania skargi kasacyjnej uzależnione jest od rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego, ponieważ wzbudziło ono wątpliwości składu orzekającego, także z tego względu, że do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło kilka spraw ze skargami kasacyjnymi, w których Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko, że spółdzielnie mieszkaniowe należą do podmiotów, których obowiązkiem jest udostępnianie informacji publicznej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej. Z tym stanowiskiem nie zgadza się skład orzekający przedstawiający zagadnienie prawne.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył co następuje: Zagadnieniem wstępnym, wymagającym rozważenia w pierwszej kolejności jest rozważenie treści konstytucyjnego prawa dostępu do informacji publicznej (art. 61 Konstytucji RP) oraz dopuszczalnych ograniczeń korzystania z tego prawa. Sąd, będąc związany Konstytucją i ustawami (art. 178 Konstytucji), nie może poprzestać na oparciu rozstrzygnięcia wyłącznie na ustawie, zważywszy na zdeterminowanie rozstrzygnięcia postanowieniami Konstytucji RP oraz aktami prawa międzynarodowego, a obecnie także prawa wspólnotowego.

Prawo obywatela do informacji publicznej określone zostało w art. 61 ust. 1 Konstytucji RP jako prawo do uzyskania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz informacji o działalności osób pełniących funkcje publiczne.

Należy w związku z tym podkreślić, że w ujęciu konstytucyjnym prawo do uzyskania informacji zostało wyraźnie związane z działalnością organów władzy publicznej, działalnością osób pełniących funkcje publiczne oraz z działalnością innych podmiotów, jeżeli wykonują zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa. Tak określone konstytucyjne prawo obywatela służy umożliwieniu obywatelowi realnego udziału w życiu publicznym, ale także jawności życia publicznego, określanego potocznie jako przejrzystość działań władzy publicznej oraz osób wykonujących zadania tej władzy. Prawo to służy także sprawowaniu kontroli obywatelskiej nad funkcjonowaniem władzy publicznej. Ograniczenia tego prawa ze względu na ochronę innych wartości konstytucyjnych mogą być stosowane tylko w warunkach i ze względów określonych w art. 31 ust. 3 i art. 61 ust. 3 Konstytucji RP. Prawo do informacji oraz jego zakres wyznaczają bowiem same przepisy art. 61 ust. 1 i 2 Konstytucji oraz ustawy zwykłe, a w szczególności przepisy zawarte w ustawie z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1195), zwanej dalej ustawą.

Przedmiotem tego prawa jest każda informacja o sprawach publicznych (art. 1 ust. 1 ustawy), jednakże w powiązaniu z działalnością ściśle określonych podmiotów, które określa art. 4. Przepis art. 4 ustawy powinien być interpretowany w kontekście art. 61 ust. 1 Konstytucji RP, który wskazuje, jakich podmiotów działalność stanowi przedmiot informacji.

Oznacza to, że w każdym przypadku dokonywania oceny, czy określony podmiot jest zobowiązany do udostępniania informacji publicznej, konieczne jest ustalenie, czy podmiot ten mieści się w tym ogólnym określeniu „władze publicznej oraz inne podmioty wykonujące zadania publiczne”.

W tej sprawie rozstrzygnięcie przedstawionego zagadnienia prawnego wymaga więc udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy spółdzielnia mieszkaniowa w aktualnym porządku prawnym wykonuje zadania publiczne, a ściślej w ujęciu konstytucyjnym, czy spółdzielnia mieszkaniowa wykonuje zadania władzy publicznej. To kryterium oceny ma bowiem pierwszorzędne znaczenie.

Jak trafnie podkreślono w uzasadnieniu postanowienia przedstawiającego zagadnienie prawne, wykonywanie zadań publicznych (wykonywanie władzy publicznej) przez określony podmiot powinno pozostawać w związku (powinno wynikać) z określonymi unormowaniami ustawowymi lub rozstrzygnięciami opartymi o unormowania ustawowe, które powierzają (zlecają) określone zadania publiczne określonym podmiotom. Nie można jednak z góry wykluczyć wykonywania zadań władzy publicznej przez określone podmioty na skutek działań organów władzy publicznej, które nie mają wyraźnego umocowania w przepisach prawa. W każdym przypadku konieczna jest więc wnikliwa ocena stanu prawnego i samej działalności określonego podmiotu w celu ustalenia, czy podmiot ten wykonuje zadania władzy publicznej (zadania publiczne).

Ustawodawca wprowadzając w ust. 2 art. 4 ustawy osobną grupę podmiotów zobowiązanych do udzielania informacji publicznej, a mianowicie „związki zawodowe i partie polityczne, jeśli w ich posiadaniu znajdują się informacje publiczne” – tym samym przyjął, że podmioty te wykonują zadania publiczne. W wyliczeniu tym nie zostały wymienione spółdzielnie, co samo przez się nie przesądza, że nie zostały zakwalifikowane do podmiotów wykonujących zadania publiczne.

Ustawodawca tworząc katalog podmiotów, o których mowa powyżej, podzielił je na dwie zasadnicze kategorie. Po pierwsze – do udzielania informacji publicznej zobowiązane zostały „władze publiczne”, a po drugie – inne podmioty wykonujące „zadania publiczne” (posiadające takie informacje). Sformułowanie przepisu ust. 1 art. 4 ustawy przez zawarcie zwrotu „w szczególności” oznacza więc, że każdy podmiot jest zobowiązany do udostępniania informacji publicznej, jeśli wykonuje zadania publiczne (zadania władzy publicznej).

Stosownie do art. 1 ustawy z 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2003 r. Nr 188, poz. 1848 ze zm.), który to przepis zawiera podstawową normę dotyczącą ogółu spółdzielni – spółdzielnia jest dobrowolnym zrzeszeniem nieograniczonej liczby osób o zmiennym składzie osobowym i zmiennym funduszu udziałowym, która w interesie swoich członków prowadzi wspólną działalność gospodarczą. Spółdzielnia może również prowadzić działalność społeczną i oświatowo-kulturalną na rzecz swoich członków i ich środowiska. W myśl art. 3 tej ustawy majątek spółdzielni jest prywatną własnością jej członków. Spółdzielnia prowadzi działalność na podstawie ustawy – Prawo spółdzielcze, jak i innych ustaw oraz statutu (art. 2).

Spółdzielnie mieszkaniowe działają w oparciu o Prawo spółdzielcze oraz ustawę z 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych – (Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116). Spółdzielnia mieszkaniowa jest zatem dobrowolnym zrzeszeniem (korporacją) osób fizycznych, które w tej formie organizacyjnej zmagają się do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych swoich członków i ich rodzin oraz potrzeb gospodarczych, kulturalnych oświatowych i innych społecznych potrzeb, ale tylko członków tej spółdzielni, wynikających z zamieszkiwania w budynku czy spółdzielczym osiedlu, a także w tych budynkach, w których lokale i domy jednorodzinne są własnością członków spółdzielni.

W związku z treścią art. 3 Prawa spółdzielczego podnieść należy, że spółdzielnie mieszkaniowe, jako osoby prawne, są podmiotem praw i obowiązków do majątku spółdzielni w

znaczeniu cywilnoprawnym. Natomiast w znaczeniu ekonomicznym mienie spółdzielni jako ogół praw majątkowych jest prywatną własnością członków. Skoro ustawodawca podkreślił, że mienie spółdzielni jest prywatną własnością członków, tzn. osób zrzeszonych w danej spółdzielni mieszkaniowej, to nie jest to mienie ani państwowe, ani komunalne, ani też korporacji (instytucji) publicznoprawnej.

Spółdzielnia mieszkaniowa jest zatem jednostką organizacyjną, która ma ściśle określony krąg osób, a nie powszechny – jak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 sierpnia 2004 r., OSK 416/04. Skoro spółdzielnie mieszkaniowe nie wykonują zadań publicznych, wymaga w tym kontekście normatywnym rozważenia kwestia – czy mieszczą się one wśród podmiotów wymienionych w art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy z tego względu, że dysponują majątkiem publicznym (mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa).

Spółdzielnie mieszkaniowe nie dysponują majątkiem publicznym w rozumieniu przepisów ustawy ani też nie reprezentują osób, które dysponują takim majątkiem, gdyż majątek spółdzielni jest prywatną własnością jej członków. Spółdzielnie mieszkaniowe nie należą do sektora finansów publicznych w rozumieniu art. 5 ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.), ani nie są też podmiotami realizującymi finanse publiczne w rozumieniu art. 6 tej ustawy.

Mając na uwadze powyższe rozważania należało dojść do wniosku, że spółdzielnia mieszkaniowa nie wykonuje zadań publicznych (zadań władzy publicznej) w rozumieniu art. 61 ust. 1 Konstytucji oraz art. 4 ust. 1 ustawy, a wobec tego przedstawione zagadnienie prawne należało rozstrzygnąć poprzez udzielenie odpowiedzi, że przepis art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy nie ma zastosowania do spółdzielni mieszkaniowych. W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę jak w sentencji.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 marca 2005 r., sygn. akt FSK 203/04

Zagadnienie prawne:

Po ogłoszeniu upadłości żaden wierzyciel nie może samodzielnie realizować swoich uprawnień. Dotyczy to również Skarbu Państwa. Postępując wbrew prawu upadłościowemu, fiskus świadomie działa bowiem ze szkodą dla pozostałych wierzycieli. Długi spółki, która ogłosiła upadłość, muszą być spłacane według kolejności wskazanej w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.). Najpierw wymieniono tam roszczenia pracownicze.

Z uzasadnienia wyroku:

Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokami z 17 stycznia 2003 r. – w sprawie I SA/Lu 557/02 uchylił postanowienie Izby Skarbowej w L. z 6 czerwca 2002 r. oraz poprzedzające je postanowienie Trzeciego Urzędu Skarbowego w L. w sprawie zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na poczet zaległości w zaliczkach na podatek dochodowy od osób fizycznych ciężającej na „DMP” sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w L.

W uwzględnieniu skarg syndyka masy upadłości tejsze Spółki sąd administracyjny w powyższych wyrokach podzielił zarzuty syndyka, iż organy podatkowe wadliwie zastosowały przepis art. 21 ust. 8b ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) oraz przepisy art. 53 § 1 i art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej.

Sąd administracyjny stwierdził, iż w sprawie chodzi o wierzytelność Skarbu Państwa, która dotyczy nieuiszczonych zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych i wierzytelność ta (zaległość podatkowa) powstała przed ogłoszeniem upadłości, a zatem jest to wierzytelność przeciwko upadłemu. Sąd I instancji zauważył w związku z tym, iż przepisy prawa upadłościowego stanowią, że roszczenia powstałe przed ogłoszeniem upadłości podlegają dochodzeniu w postępowaniu upadłościowym, a żaden inny przepis ustawy nie przewiduje szczególnego uprzywilejowania Skarbu Państwa w zaspokojeniu roszczeń względem masy upadłości, co oznacza, że Skarb Państwa tak jak każdy inny z wierzycieli upadłego może być zaspokojony jedynie w trybie i na podstawie przepisów prawa upadłościowego.

Powyższe wyroki zaskarżone zostały skargami kasacyjnymi Dyrektora Izby Skarbowej w L., w których domagał się uchylecia zaskarżonych wyroków w całości, rozpoznania sprawy i oddalenia skarg podatnika oraz zasądzenia kosztów postępowania według norm przepisanych.

W uzasadnieniu skarg kasacyjnych podniesiono, iż dokonując zaliczenia zwrotu podatku VAT powstałego po ogłoszeniu upadłości „DMP” sp. z o.o. w L. na poczet zaległości podatkowej upadłej Spółki organy podatkowe nie naruszyły przepisów Prawa upadłościowego, a w szczególności przepisu art. 204. Dyspozycja tego przepisu – wskazująca kolejność uiszczenia należności podlegających zaspokojeniu z masy upadłości – skierowana jest bowiem wprost do syndyka i sędziego komisarza. Natomiast zaliczenie nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym na poczet zaległości podatkowych nie pozostaje w żadnym związku z procedurą upadłości podatnika.

W odpowiedziach na skargi kasacyjne Spółka w upadłości wniosła o ich oddalenie oraz zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Wniesione skargi kasacyjne nie mają usprawiedliwionych podstaw, albowiem należało podzielić pogląd zaprezentowany przez sąd I instancji, iż przepisy Prawa upadłościowego zawarte w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 października 1994 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.) mają charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów prawa podatkowego w tym przepisów ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Taki pogląd przeważa w doktrynie oraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Sąd Najwyższy w wyroku z 21 maja 2002 r. – III RN 67/01 (OSP 2004, nr 5, poz. 67) przyjął niedopuszczalność egzekucji administracyjnej podatków stanowiących wydatki połączone z likwidacją masy upadłości. W tym orzeczeniu Sąd Najwyższy podzielił stanowisko zawarte w uchwale SN z 18 kwietnia 2000 r. – III CZP 3/00 (OSNC 2000, z. 11, poz. 196), iż obowiązuje zasada wyłączności postępowania upadłościowego dla dochodzenia należności od dłużnika, w stosunku do którego orzeczona została upadłość.

Za taką zasadą przemawia także zmiana ustawowa dokonana w prawie upadłościowym dokonana ustawą z 31 lipca 1997 r., gdyż zostały ograniczone możliwości zaspokojenia się wierzyciela poza postępowaniem upadłościowym.

Celem specyficznych rozwiązań przyjętych w prawie upadłościowym jest wspólne i co do zasady równe zaspokojenie wszystkich wierzycieli. Te reguły odnoszą się także do wierzytelności Skarbu Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych upadłego.

Owe reguły zostały zapisane w art. 204 Prawa upadłościowego, dotyczą one zasad zaspokajania wszystkich wierzycieli, a więc i Skarbu Państwa.

Godzi się zauważyć, iż wierzytelności z tytułu podatków zostały w art. 204 § 1 pkt 1 Prawa upadłościowego zaliczone do kategorii uprzywilejowanych.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 czerwca 2004 r. – FSK 213/04 stwierdził, iż po ogłoszeniu upadłości organy podatkowe tracą uprawnienie do korzystania z instytucji zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w trybie określonym w art. 75 Ordynacji podatkowej, albowiem te zaległości powinny być realizowane według przepisów Prawa upadłościowego i przy zachowaniu kolejności wyznaczonej przepisami art. 204 tegoż Prawa. Należy zauważyć, iż zasady wymienione w art. 75 Ordynacji podatkowej i art. 21 ust. 8b ustawy VAT mają charakter ogólny, nie zawierają przepisów wyłączających normy zawarte w prawie upadłościowym, co uzasadnia stanowisko przyjęte w prezentowanym wyżej orzecznictwie sądowym.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza zatem, iż nie było usprawiedliwionych podstaw do uwzględnienia zarzutów naruszenia art. 21 ust. 8b ustawy o VAT. Naczelny Sąd Administracyjny jest związany granicami skargi kasacyjnej (art. 183 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) i w związku z tym nie mógł ustosunkować się do wywodów skargi kasacyjnej, iż podatek należny od osoby fizycznej (pracownika upadłego) nie jest składnikiem masy upadłości i z tego względu nie może być poddany rygorom postępowania upadłościowego.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 184 i art. 204 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, orzeczono o oddaleniu skarg kasacyjnych.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 lutego 2005 r., sygn. akt OSK 1041/04

Zagadnienie prawne:

Odrzucenie skargi wniesionej po terminie, w przypadku gdy został złożony wniosek o przywrócenie terminu, możliwe jest dopiero po prawomocnym rozpoznaniu wniosku o przywrócenie terminu.

Z uzasadnienia wyroku:

Postanowieniem z 24 marca 2004 r., 4/II SA/Wr 2757/03, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu odmówił Januszowi M. przywrócenia terminu do wniesienia skargi na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w W. z 11 października 2003 r. (...), w przedmiocie zasiłku stałego wyrównawczego i odrzucił skargę.

W uzasadnieniu Sąd stwierdził, iż decyzja została doręczona skarżącemu 4 listopada 2003 r., co potwierdzone zostało jego podpisem, zaś skarga została wniesiona 11 grudnia 2003 r., zatem po terminie, zaś dokumenty dołączone do wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia skargi nie wskazują na to, aby Janusz M. uprawdopodobnił brak swojej winy w uchybieniu terminu.

Sąd podkreślił, że wprawdzie z zaświadczenia z 10 grudnia 2003 r. noszącego wyraźne ślady poprawek wynika, iż przebywał on w szpitalu od 2 listopada 2002 r. do 10 grudnia 2003 r. (13 miesięcy), jednakże fakt osobistego odbioru i pokwitowania decyzji wskazuje, że skarżący odbierając decyzję osobiście mógł w terminie wnieść skargę.

Skargę kasacyjną na to postanowienie wniósł Janusz M., reprezentowany przez adwokata z urzędu, domagając się jego uchylecia w całości i przekazania sprawy Wojewódzkiemu Sądowi do ponownego rozpoznania i zarzucając naruszenie przepisów postępowania, tj.

art. 87 § 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) poprzez uznanie, iż skarżący nie uprawdopodobnił okoliczności wskazujących na brak winy, które to uchybienie miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Art. 87 § 2 cyt. ustawy nakłada obowiązek uprawdopodobnienia braku winy, a nie udowodnienia okoliczności wskazujących na brak winy, a uprawdopodobnienia skarżący dokonał w sposób dostateczny – skonkludowano.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje. Zgodnie z art. 183 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) Naczelny Sąd Administracyjny związany jest granicami skargi kasacyjnej i nie ma uprawnienia do tego, aby poza granice tej skargi wychodzić, uzupełniać ją czy interpretować i nawet jeżeli dostrzeże wady zaskarżonego orzeczenia, to nie może się do nich odnieść, jeżeli nie wskazano ich w skardze kasacyjnej, chyba że zachodzi nieważność postępowania.

W niniejszej sprawie podstawy kasacyjnej nie można uznać za usprawiedliwioną. Zaskarżone rozstrzygnięcie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu zawiera dwa elementy: odmowę przywrócenia terminu do wniesienia skargi i odrzucenie skargi. Rozstrzygnięcia te mają różny walor gatunkowy i stąd służą od nich różne środki zaskarżenia. Od postanowienia o przywrócenie terminu albo o odmowie jego przywrócenia służy zażalenie, co wynika z art. 86 § 3 cyt. ustawy, zaś od postanowienia o odrzuceniu skargi, służy skarga kasacyjna, gdyż jest to postanowienie kończące postępowanie w sprawie, o czym stanowi art. 173 § 1 ustawy.

Odrzucenie skargi wniesionej po terminie, w przypadku gdy został złożony wniosek o przywrócenie terminu, możliwe jest dopiero po zakończeniu postępowania o przywrócenie terminu i zależy od jego wyniku.

W niniejszej sprawie Wojewódzki Sąd uczynił to jednym rozstrzygnięciem, pouczając, iż od niego służy skarga kasacyjna.

W skardze kasacyjnej podniesiony został jedynie zarzut naruszenia art. 87 § 2 cyt. ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a w jej uzasadnieniu zawarto wyjaśnienie, na czym naruszenie to polega. Zarzut ten właściwy byłby dla zażalenia o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia skargi, a nie dla skargi kasacyjnej o odrzuceniu skargi wniesionej po terminie. Wobec powyższego orzeczono o oddaleniu skargi kasacyjnej.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 kwietnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 173/05

Zagadnienie prawne:

Organ odwoławczy, uchylając decyzję organu I instancji w części, ma obowiązek orzec w tym zakresie co do istoty sprawy bądź umorzyć w tym zakresie postępowanie.

Z uzasadnienia wyroku:

Zaskarżoną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie decyzją z 17 listopada 2004 r. (...) Dyrektor Izby Skarbowej w W., uchylił w całości decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z 18 grudnia 2003 r. (...) określającą Spółce Akcyjnej Telewizja „P.” zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług i ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe za poszczególne miesiące 1998 r. oraz określił zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za grudzień 1998 r.

Ustalono, że skarżąca spółka dokonała nieprawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 1998 r.

Na powyższą decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 17 listopada 2004 r. pismem z 21 grudnia 2004 r. Telewizja „P.” S.A. wniosła skargę, w której wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie art. 2 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT poprzez jego bezzasadne zastosowanie do czynności przekazania przez spółkę nagród zwycięzcom konkursów – w sytuacji gdy czynności te stanowiły niezbędny element składowy usług spółki w ramach umów sponsoringu rzeczowego na zasadzie zamiany towaru na usługę, w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w W. podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji, wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje. Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Dokonując oceny zaskarżonej decyzji, wskazać należy, iż decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w W. została wydana z naruszeniem art. 233 § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej.

Rozstrzygnięcie zawarte w decyzji wydanej w pierwszej instancji przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. dotyczyło określenia skarżącej spółce zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług i ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego za poszczególne miesiące 1998 r. Tymczasem w sentencji decyzji wydanej w drugiej instancji przez Dyrektora Izby Skarbowej w W. uchylającej w całości decyzję pierwszoinstancyjną znalazło się rozstrzygnięcie odnoszące się jedynie do grudnia 1998 r., przy jednoczesnym braku rozstrzygnięcia w pozostałym zakresie.

Kompetencje organu odwoławczego zostały ściśle określone w art. 233 Ordynacji podatkowej. Zaskarżona decyzja została wydana na podstawie przepisu art. 233 § 1 pkt 2 lit. a tej ustawy. Stosownie do tego przepisu organ odwoławczy wydaje decyzję, w której uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości lub części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję umarza postępowanie w sprawie. Skoro zatem Dyrektor Izby Skarbowej w W. uchylił w całości decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, to był zobowiązany do rozstrzygnięcia co do istoty sprawy bądź też umorzenia postępowania w zakresie objętym uchyloną decyzją, przy czym powinno to w sposób jednoznaczny wynikać z sentencji samej decyzji. Uczynienie o tym wzmianki jedynie w uzasadnieniu decyzji, jak w niniejszej sprawie, należy uznać za niewystarczające.

Zakres i kierunek rozstrzygnięcia zawartego w decyzji nie może budzić żadnych wątpliwości i powinien w sposób jednoznaczny wynikać z sentencji decyzji.

Dokonywana na podstawie art. 187 i art. 191 ocena zebranego w sprawie materiału dowodowego powinna uwzględniać zarówno okoliczności dla spółki niekorzystne, jak i działające na jej korzyść. Przekazanie samochodów zwycięzcom konkursów zostało potraktowane w decyzji, jako przekazanie na potrzeby reprezentacji i reklamy.

W odwołaniu skarżąca spółka wskazała, że organ podatkowy nie wziął pod uwagę, iż wydanie przez nią samochodów w ramach nagród w konkursach nie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyż nie stanowiło przekazania towarów na reprezentację i reklamę spółki, lecz tworzonych przez nią programów – audycji telewizyjnych o charakterze teleturniejów.

W niniejszej sprawie działanie spółki miało na celu przedstawienie w korzystnym świetle sponsora, a nie reklamę produktów spółki. Ustosunkowując się do tych argumentów organ odwoławczy wskazał z kolei, że przekazywanie samochodów niewątpliwie służy uatrakcyjnieniu produktów skarżącej spółki – programów telewizyjnych, stanowi zachętę do ich

oglądania i wpływa na wzrost oglądalności, tym samym poprawia wizerunek spółki. Dokonując oceny tego aspektu sporu należy wskazać, iż poprzestając na tak ogólnym stwierdzeniu organ podatkowy nie odniósł się w pełni do argumentów skarżącej i nie wyjaśnił wszystkich okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy.

Ustawodawca nie zdefiniował na gruncie ustawy o VAT pojęcia „reklamy”, dlatego też dla ustalenia znaczenia, jakie nadaje mu język polski należy posiłkować się definicją słownikową. Powołując się na Słownik języka polskiego (pod redakcją M. Szymczaka, wyd. PWN z 1996 r., t. III, s. 37), stwierdzić należy, iż reklamą jest „rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś, zalecanie czegoś przez prasę, radio, telewizję; środki (np. plakaty, napisy, ogłoszenia, itp.) służące temu celowi”. Chodzi więc tu o zachwalanie produktów, usług czy towarów danego producenta lub sprzedawcy, skłonienie ludzi do ich nabywania.

Niniejsza sprawa dotyczy konkursów telewizyjnych, określanych potocznie mianem „teleturniejów”. Jak wskazuje skarżąca, z definicji i istoty konkursu wynika nagradzanie biorących w nim udział osób. Nagroda jest zatem zwykłym elementem takich konkursów. Można zatem powiedzieć, że emitując na antenie telewizyjnej ten rodzaj audycji, jakim jest teleturniej, nadawca nie ma wyboru, czy nagrody przekazać czy nie, jest to bowiem przyjęty i oczekiwany punkt programu. W tym sensie istotnie nie można powiedzieć, że sam fakt przekazania nagród w teleturnieju, chyba że chodziłoby w danym przypadku o kwestię ich dużej wartości, jest uatrakcyjnieniem programu, a więc ze strony nadawcy zabiegiem reklamowym, którego dokonanie z założenia powinno być kwestią jego swobodnego wyboru.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia i wnioski, Sąd na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c, art. 152 oraz art. 200 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), orzekł o uchyleniu zaskarżonej decyzji.